Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX | 9. März 1940 | Nummer 10

Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W 35

Hauptschriftleiter i. V. Dr. jur. Fritz Koppe, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 22 20 86, 22 20 87 u. 22 20 97. Postscheckkonto: Berlin Nummer 185 41. Bezugspreis: Vierteljährlich 5,80 RM (ausschließl. Zustellungsgebühr). Einzelheft Preis 1,— RM durch jede Buchhandlung, direkt vom Verlag unter Kreuzband oder durch die Post. Anzeigenpreis nach Tarif. Zuschriften an den Verlag, Berlin W 35, Woyrschstraße 5



Die Prüfung der Zahlungsfähigkeit (Liquiditätsprüfung)*)

Von Regierungsrat Dr. *Jähnke*, Lehrer an der Reichsfinanzschule Berlin

Inhalt:

1. Vorbemerkung

In Nrn 51/52 der DStZ 1939 ist die Zahlungsfähigkeit, wie sie sich aus der Bilanz ergibt, behandelt worden. Es wurde gezeigt, wie aus der üblichen Jahresbilanz oder aus einer für den Prüfungstag eigens aufgestellten Bilanz der „Liquiditäts-Status" entsteht. Es wurde darauf hingewiesen, daß der Status nur die „bilanzmäßige Zahlungsfähigkeit" an einem Stichtag ergeben kann. Es komme aber auf die „tatsächliche Zahlungsfähigkeit" innerhalb eines größeren Zeitraums an.

2. Feststellungen zur Beurteilung der tatsächlichen Zahlungsfähigkeit

Die günstige oder die ungünstige Zahlungsfähigkeit eines Betriebs an einem Stichtag kann sehr bald durch eine schlechtere oder eine bessere abgelöst werden (Hinweis auf das Beispiel in Abschnitt 8). Es kann vorkommen, daß ein Steuerpflichtiger aus Augenblicksschwierigkeiten oder aus einem gewissen Pessimismus heraus vorsorglich einen Stundungsantrag oder einen Erlaßantrag stellt, obwohl, im Vergleich zu der Vergangenheit und für einen längeren Zeitraum in der Zukunft gesehen, die Zahlungsbereitschaft nicht schlecht ist. Anderseits kann ein günstiger Status am Stichtag leicht über die wirkliche ernste Lage des Betriebs hinwegtäuschen.

Die Zustandsrechnung (Status) muß deshalb in gewissem Umfang durch eine sinnvolle Einbeziehung der künftigen Entwicklung zu einer Bewegungsrechnung ergänzt werden. Es sind die Ursachen der Zahlungschwierigkeiten festzustellen und die Möglichkeiten zu ihrer Beseitigung zu prüfen (Hinweis auf Abschnitt 3).

Gut ausgewählte Statusrechnungen für die zurückliegende Zeit können zweckmäßig sein (Hinweis auf Abschnitt 4). Es sind insbesondere die im Status nicht erfaßten Geldbewegungen vorauszuschätzen (Hinweis auf Abschnitt 5) und die Sicherheit, die Wirtschaftlichkeit und die Ertragsverhältnisse (Rentabilität) zu prüfen (Hinweis auf Abschnitt 6).

Die tatsächliche Flüssigkeit oder Nichtflüssigkeit des geprüften Betriebs läßt sich am besten durch einen Voranschlag über die künftigen Einnahmen und Ausgaben in der Form eines Zahlungsplans darstellen (Hinweis auf Abschnitte 7 und 8).

3. Ursachen der Zahlungschwierigkeiten

Der Betriebsprüfer wird versuchen, die Ursachen der Zahlungschwierigkeiten aufzuklären. Sie können mannigfaltiger Art sein und weit zurückliegen. Es lassen sich die folgenden Gruppen bilden:

a) Innerbetriebliche Ursachen

Die Ursachen für die Zahlungschwierigkeiten liegen im Betrieb selbst.

Beispiele:

A. Falsche Anlagepolitik
(Überschätzung der Absatzmöglichkeiten und der Verkaufspreise und demgemäß zu große und unwirtschaftliche Betriebsanlagen, „Überkapazität", technische Mängel im Betrieb);

B. Falsche Finanzpolitik
(Verwendung kurzfristiger Mittel für Anlagegüter);

*) Teil 1 des Aufsatzes siehe DStZ 1939 Nrn 51/52.

C. Falsche Kreditpolitik
(Kredite — Warenkredite oder sonstige Kredite — ohne Sicherheiten und ohne genügende Prüfung der Kreditfähigkeit, Kredite von ungewöhnlicher Höhe und Dauer);

D. Falsche Einkaufspolitik
(Zu großer oder zu teurer Einkauf, Einkauf von Gegenständen, die für den Betrieb ungeeignet und schwer verwertbar sind);

E. Falsche Selbstkostenrechnung
(Ungenügende Einsicht in die Zusammensetzung der Kosten, falsche Kostenverteilung und falsche Preisstellung: einige Erzeugnisse werden zu billig verkauft und bringen Verluste, andere werden zu teuer angeboten und sind unverkäuflich);

F. Überhöhte Gehälter und Löhne
(Die leitenden Posten sind überbesetzt, sie werden im Verhältnis zu den Leistungen zu hoch bezahlt);

G. Überhöhte Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen
(In diesem Zusammenhang gehören auch Entnahmen zu den innerbetrieblichen Vorgängen);

H. Sonstige Ursachen
(Spekulationsverluste, Nachforderung hoher Steuerbeträge und Strafen).

b) Außerbetriebliche Ursachen

Die Zahlungschwierigkeiten sind durch Vorgänge entstanden, auf die der Betrieb selbst keinen Einfluß hatte, und denen er durch geeignete innerbetriebliche Maßnahmen nicht wirksam begegnen konnte.

Beispiele:

A. Umsatzrückgang ohne die Möglichkeit einer entsprechenden Senkung der Kosten
(rückläufige Konjunktur, Witterungseinflüsse, Modewechsel, Maßnahmen von hoher Hand oder Maßnahmen ausländischer Staaten);

B. Allgemeiner Preissturz auf dem Absatzmarkt
(bei vollen Lägern);

C. Preissteigerungen auf dem Beschaffungsmarkt ohne die Möglichkeit einer Einholung der Mehrkosten wegen fester Abschlüsse
(Die Fälle B und C werden mit der zunehmenden Marktregelung seltener sein);

D. Zahlungstockungen bei der Kundschaft;

E. Außergewöhnliche Zahlungsausfälle
(größere Forderungsverluste trotz vorsichtiger Kreditpolitik, Währungsverluste, Diebstahl, Unterschlagungen);

F. Außergewöhnliche Ausgaben
(Inanspruchnahme aus Bürgschaften oder Wechseln, aus verlorenen Prozessen, besondere Abgaben, plötzliche Zurückziehung größerer Kredite, Ausgaben zur Beseitigung von Schäden durch Naturereignisse).

Die Prüfung der Ursachen der Zahlungschwierigkeiten hat doppelte Bedeutung. Es ist festzustellen, ob diese Ursachen auch für die Zukunft fortbestehen oder in welchem Umfang und mit welchen Mitteln sie in der Zukunft beseitigt werden können. Die Betriebsprüfung muß anderseits aber auch klarstellen, ob der Betrieb durch äußere Einflüsse oder durch eigenes Verschulden, z. B. zu hohe Privatentnahmen der Inhaber, Steuerhinterziehungen, Strafen usw., in die mißliche Lage geraten ist. — Das Finanzamt wird den Umfang seines Entgegenkommens danach bemessen.

4. Statusrechnungen für die Vergangenheit

Die Prüfung der tatsächlichen Zahlungsfähigkeit in verschiedenen Zeitpunkten der Vergangenheit wird wegen der damit verbundenen Arbeit nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen können. Statusberechnungen auf Grund früherer Bilanzen lassen sich eher durchführen. Wenn Unterlagen (z. B. Monatsbilanzen) vorhanden sind, werden auch Statusberechnungen für Vergleichsmonate in der Vergangenheit mit erfahrungsgemäß starker Kapitalanspannung möglich sein. Die Gegenüberstellung dieser verschiedenen Statusrechnungen läßt — unter Berücksichtigung der Betriebsergebnisse (Hinweis auf Abschnitt 6) — die Entwicklung des Betriebs erkennen. Es lassen sich auch Anhaltspunkte gewinnen, wie der Betrieb in früheren (kritischen) Zeiten etwaiger Zahlungschwierigkeiten Herr geworden ist. Eine weitere Bedeutung kommt den Feststellungen dieser Art aber wohl kaum zu.

5. Im Status nicht erfaßte Geldbewegungen

Die wichtigste Aufgabe besteht darin, die aus dem Status nicht erkennbaren Einnahmen und Ausgaben der näheren oder ferneren Zukunft festzustellen. Es sind den Schulden (insbesondere den Schulden erster Ordnung) die Zahlungsverpflichtungen der nächsten Zeit (Wochen oder Monate) hinzuzurechnen, die in den Büchern noch nicht erscheinen. Es kommen im wesentlichen die laufenden Unkosten, die Privatentnahmen und die Bareinkäufe in Betracht.

Die festen (fixen) Kosten, z. B. Mieten, Zinsen, Gebühren und Abgaben, ein Teil der Steuern, die Gehälter und ein Teil der Löhne lassen sich an Hand der Unterlagen (Mietverträge, Darlehnsverträge, Steuerbescheide, Gehalt- und Lohnlisten usw.) leicht und genau feststellen. Es ist auch möglich, den Betrag der notwendigen Entnahmen für den Haushalt, für Personensteuern, Versicherungsprämien, Abzahlungen der Inhaber usw. mit einiger Sicherheit zu schätzen.

Die anderen (variablen) Kosten schwanken mit dem Umsatz. Es ist ohne umständliche Untersuchungen sehr schwer, wenn nicht unmöglich, den künftigen Umsatz und damit die schwankenden (variablen) Kosten mit hinreichender Genauigkeit zu ermitteln. Der Betriebsprüfer wird sich deshalb, wenn er geeignete Unterlagen nicht vorfindet, schon aus Zeitmangel damit begnügen müssen, von den feststehenden Zahlen der Vergangenheit auszugehen und die erkennbaren Veränderungen der nächsten Zukunft durch Zuschläge und Abschläge zu berücksichtigen.

Neben diesen laufenden Zahlungen sind auch Ausgaben anzusetzen, die durch unbedingt notwendige Ergänzungen oder größere Instandsetzungen der Betriebsanlagen entstehen. Solche Aufwendungen lassen sich oft nicht vermeiden. Die Ausgaben setzen bei steigendem Absatz (Verkauf) beim Umlaufvermögen mitunter schlagartig ein. Eine Vergrößerung des Absatzes wird deshalb (abgesehen von Barzahlungsgeschäften) die Zahlungsbereitschaft durch höhere Einkäufe, Bezugskosten, Anlagekosten, Löhne usw. zunächst regelmäßig beeinträchtigen.

*

Den „unsichtbaren" Zahlungsverpflichtungen stehen (insbesondere bei Leistungsbetrieben) auch Zahlungseingänge gegenüber, die aus den Büchern und dem Status nicht ersichtlich sind.

Es ist weiter zu prüfen, ob dem Betrieb neue Mittel zugeführt werden können, insbesondere in welchem Umfang bei Personengesellschaften fehlende Mittel aus dem Privatvermögen der Betriebsinhaber, ihrer Ehegatten und Kinder gedeckt werden können. Das bedingt die Einbeziehung der persönlichen Vermögensverhältnisse der Inhaber in die Prüfungsarbeiten.

6. Prüfung der Sicherheit, der Wirtschaftlichkeit und der Rentabilität

Die Prüfung der tatsächlichen Zahlungsfähigkeit umfaßt auch die Prüfung der Wirtschaftlichkeit und der Rentabilität des Betriebs. Das schließt Feststellungen über die Sicherheit und die Ertragsgefährdung, d. h. über die vorhandenen oder künftigen Wagnisse (Risiken), ein. Alle Berechnungen über die Wirtschaftlichkeit und die Rentabilität sind wertlos, wenn die in dem Betrieb liegenden oder ihm drohenden besonderen

Verlustquellen nicht erkannt und richtig abgeschätzt werden.

Die Wagnisse (Risiken) können innerbetrieblicher oder außerbetrieblicher (marktwirtschaftlicher) Art sein.

Beispiele:

Langfristige Lieferverpflichtungen zu festen Preisen ohne Deckungskäufe und ohne die erforderlichen Geldmittel für Löhne, Frachten, Zölle usw., große Abnahmeverpflichtungen ohne Deckungsverkäufe, spekulative Bestände, Vereinbarungen über hohe Vertragstrafen, schwebende Prozesse und Steuerfragen, Bürgschaften, Garantieverpflichtungen, hohes Wechselobligo, wenige, aber nicht durchweg sichere Großabnehmer, unzweckmäßige Finanzierung, größere Währungforderungen (unter Umständen auch Währungschulden).

Die Prüfung der Sicherheit muß deshalb der Prüfung der Wirtschaftlichkeit und der Rentabilität vorausgehen.

Wirtschaftlichkeit und Rentabilität sind nicht dasselbe.

Ein Betrieb kann beispielsweise sehr wirtschaftlich arbeiten und doch eine angemessene Rente, eine „Rentabilität", nicht erreichen. Mit einfachsten Mitteln werden Höchstleistungen vollbracht. Es findet sich nirgends ein Leerlauf. Der betriebliche Werteumlauf und der Arbeitseinsatz sind vollkommen. Es ist jedoch nicht möglich, gleiche Gewinne wie die Mitbewerber zu erarbeiten, und zwar deshalb nicht, weil der Betrieb auf teures Fremdkapital angewiesen ist, oder weil er wegen ungenügender Geldmittel Liefererkredite ausnutzen muß, während andere Betriebe die Liefererrechnungen durchweg mit drei bis vier vom Hundert Zahlungsabzug (Skonto) bezahlen usw. (Bei einem jährlichen Einkauf von 1 Million Reichsmark wird das Betriebsergebnis in solchen Fällen schon allein wegen des Zahlungsabzugs um 30 000 bis 40 000 Reichsmark geschmälert!)

Ein unrentabler Betrieb kann zwar längere Zeit zahlungsfähig bleiben, wenn genügend Mittel zur Verfügung stehen, den Einnahmeausfall zu decken. Und ein rentabler Betrieb kann lange Zeit unwirtschaftlich arbeiten oder vorübergehend Zahlungschwierigkeiten haben. Auf die Dauer gesehen, werden Zahlungsfähigkeit, Rentabilität und Wirtschaftlichkeit gleich (parallel) laufen.

*

Der Betriebsprüfer muß sowohl die Wirtschaftlichkeit als auch die Rentabilität untersuchen. Er wird sich sein Urteil in der Regel nach der Vergangenheit auf Grund der früheren und der für den Prüfungstag aufgestellten Bilanzen bilden. Die Feststellung der tatsächlichen Ertragslage bis zum Prüfungstag und eine überschlägliche Schätzung der künftigen Entwicklung werden gewöhnlich ausreichen. Genauere Ergebnisrechnungen für einen längeren Zeitraum im voraus sind selten. Sie führen nur bei zuverlässigen Unterlagen und bei gleichbleibenden Verhältnissen zu brauchbaren Ergebnissen.

*

Die ausgewiesenen Betriebsergebnisse (auch nicht die steuerlich richtigen!) sind für Rentabilitätsberechnungen meistens nicht geeignet. Sie enthalten Aufwendungen und Erträge, die für einen Vergleich ausgeschieden werden müssen.

Die Ergebnisse sind nach ihren Quellen aufzuspalten. Außerordentliche Aufwendungen und außerordentliche Erträge, der Gewinnvortrag, Beträge aus aufgelösten Rücklagen usw. sind von den ordentlichen Aufwendungen und Erträgen zu trennen. Es sind die Beträge festzustellen und in eine Übersicht zu bringen, die der Betrieb im gewöhnlichen Geschäftsverkehr in der Vergangenheit erarbeitet hat und in der Zukunft nachhaltig abwerfen kann.

Die so für mehrere Jahre gewonnenen Beträge sind den verschiedenen Beziehungsgrößen der betreffenden Jahre gegenüberzustellen. Das Verhältnis der Größen zueinander wird in Hundertsätzen ausgedrückt. Die Zahlen lassen die Entwicklung der Ertragsverhältnisse erkennen und ermöglichen Schlüsse für die Zukunft.

Als Beziehungsgrößen werden verwendet: der Umsatz („Umsatzrentabilität"), das Betriebsvermögen oder Eigenkapital („Betriebsvermögensrentabilität" oder „Rentabilität des Eigenkapitals"), das Gesamtkapital („Unternehmungsrentabilität") usw. Zur Ermittlung der Unternehmungsrentabilität sind die gesamten Schulden (Eigenkapital plus Fremdkapital) und die errechneten Jahresergebnisse plus Zinsen auf das Fremdkapital in Beziehung zu setzen.

7. Aufstellung eines Zahlungsplans

Die oben bezeichneten Feststellungen können das Bild von der Zahlungsfähigkeit laut Status (bilanzmäßige Zahlungsfähigkeit) entscheidend verändern. Sie müssen für die Beurteilung der tatsächlichen Zahlungsfähigkeit eines Betriebs mit den Ergebnissen der Statusrechnung vereinigt werden. Das geschieht oft durch Ergänzungsrechnungen im Bericht. Dieses Verfahren mag in einfacheren Fällen genügen. Es ist zweckmäßiger und bei manchen Prüfungen unumgänglich, einen Zahlungsplan aufzustellen. Auch der Zahlungsplan knüpft an die tatsächlichen Verhältnisse an einem Stichtag an, so daß auch bei Verwendung von Zahlungsplänen regelmäßig auf den Status nicht verzichtet werden kann.

Die Aufstellung eines Zahlungsplans bedeutet den Versuch, die künftigen Geldbewegungen (Einnahmen und Ausgaben) und die daraus entstehenden Überschüsse und Fehlbeträge für gewisse Zeiträume (in der Regel Monate) im voraus zu erfassen. Die Schwierigkeiten, die sich der praktischen Durchführung dieser Aufgabe entgegenstellen, sind verschieden, je nach dem Stand des Rechnungswesens in dem geprüften Betrieb. Sie steigen mit der Weite des Zeitraums, den der Zahlungsplan umfassen soll und mit der Genauigkeit, die angestrebt wird. Insbesondere ist die Feststellung des künftigen Bedarfs an den Gütern und Leistungen, die der Betrieb anbietet, und die Ermittlung seines Anteils an dem Gesamtabsatz eine außerordentlich schwierige und oft nur unzureichend zu lösende Aufgabe.

*

Der Prüfer ist regelmäßig nicht in der Lage, diese Arbeit ohne Mitwirkung des Betriebs in angemessener Zeit allein durchzuführen. Er wird deshalb einige Tage vorher feststellen, ob der Betrieb selbst Finanzpläne aufstellt oder dafür geeignete Unterlagen (andere Wirtschaftspläne, Statistiken, Tages-, Wochen-, Monatsberichte) besitzt. — Brauchbare Zahlungspläne sind bei Klein- und Mittelbetrieben so gut wie nicht vorhanden und auch bei Großbetrieben noch selten.

Es ist zweckmäßig, die Prüfung durch den Betrieb nach festen Richtlinien vorbereiten zu lassen. Das folgende Beispiel gibt hierfür Anhaltspunkte.

8. Beispiel eines Zahlungsplans

Es wird ein Einzelhandelsgeschäft unterstellt. Wesentliche Änderungen im Umsatz sind nicht zu erwarten. Die Geldeingänge können deshalb nach dem Status (vom Bilanztag) und nach dem Warenerlöskonto des Vorjahrs geschätzt werden. Die Barverkäufe betragen etwa 90 v. H., die Verkäufe auf Rechnung 10 v. H. des gesamten

Warenausgangs. Die Zahlungen aus den Zielverkäufen gehen durchschnittlich nach 60 Tagen ein. Die Forderungen aus Zielverkäufen haben am Bilanztag 25 000 RM betragen.

Ein Teil der Unkosten kann nach Unterlagen (z. B. Mietverträgen, Darlehnsverträgen, Steuerbescheiden) genau ermittelt werden. Die anderen Unkosten werden den Monatssummen der entsprechenden Konten des Vorjahrs entnommen. Zuschläge oder Abschläge sind berücksichtigt.

Die Wechselschulden am Bilanztag haben 30 000 Reichsmark und die Warenschulden 165 000 Reichsmark betragen. Eine langfristige Darlehnschuld ist mit zwei Teilbeträgen von je 10 000 Reichsmark am 2. Januar und am 1. April fällig. Die Verfallzeiten der alten Wechselschulden und der alten Warenschulden ergeben sich aus den Büchern. Die Wareneinkäufe des neuen Jahrs werden auf Grund des Wareneingangsbuchs des Vorjahrs geschätzt. (Auch hier Zuschläge und Abschläge.) Die Liefererrechnungen werden sofort mit 10 v. H. bar, mit 20 v. H. durch Drei-Monats-Schuldwechsel und mit 70 v. H. nach vier Monaten bar bezahlt.

Zahlungsplan

	Januar RM	Februar RM	März RM	April RM	Mai RM	Juni RM
A. Vorhandene Zahlungsmittel am Bilanztag:						
1. Geld	5 000					
2. Bankguthaben . . .	16 000					
3. Postscheckguthaben . .	1 000					
4. Steuergutscheine II .	10 000					
	32 000	—	—	—	—	—
B. Zahlungseingänge:						
1. aus Forderungen						
a) am Bilanztag 25 000 RM . . .	10 000	15 000	—	—	—	—
b) aus neuen Forderungen (10 v. H. der Warenausgänge zu B 2)	—	—	7 500	6 000	7 000	8 000
2. aus Barverkäufen = 90 v. H. der Warenausgänge im						
Januar . . . 75 000	67 500					
Februar . . . 60 000		54 000				
März 70 000			63 000			
April 80 000				72 000		
Mai 90 000					81 000	
Juni 80 000						72 000
Zahlungsmittel insgesamt	109 500	69 000	70 500	78 000	88 000	80 000
C. Betriebsausgaben:						
1. Miete	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000
2. Steuern	2 500	7 000	1 500	1 500	6 500	2 000
3. Zinsen	2 000	—	—	1 500	—	—
4. Tilgungsbeträge . . .	10 000	—	—	10 000	—	—
5. Gehälter und Löhne einschl. sozial. Abgaben	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000
6. Frachten	1 000	800	1 000	1 000	1 200	1 000
7. Neuanlagen und Instandhaltungen . . .	2 000	500	500	500	3 000	500
8. Sonstige Unkosten . .	4 000	3 5000	3 000	3 000	3 500	4 000
9. Wechselschulden						
a) am Bilanztag 30 000 RM . . .	6 000	16 000	8 000	—	—	—
b) neue Wechsel (20 v. H. v. C 10)	—	—	—	10 000	8 000	10 000
10. Warenschulden						
a) am Bilanztag 165 000 RM . . .	30 000	40 000	50 000	45 000	—	—
b) aus neuen Wareneingängen im						
Januar . . 50 000	5 000				35 000	
Februar . . 40 000		4 000				28 000
März . . 50 000			5 000			
April . . 60 000				6 000		
Mai . . . 50 000					5 000	
Juni . . . 40 000						4 000
Betriebsausgaben insgesamt	78 500	87 800	85 000	94 500	78 200	65 500
D. Ergebnis:						
1. Gesamtbetrag der verfügbaren Zahlungsmittel	109 500	69 000	70 500	78 000	88 000	80 000
2. Gesamtbetrag der Betriebsausgaben . . .	78 500	87 800	85 000	94 500	78 200	65 500
3. Überschüsse (+) oder Fehlbeträge (—) . .	+31 000	—18 800	—14 500	—16 500	+ 9 800	+14 500
4. Entnahmen der Inhaber						
a) laufende	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
b) Personensteuern . .	—	1 000	3 500	—	1 000	3 500
Überschüsse (+) oder Fehlbeträge (—) insgesamt .	+29 000	—21 800	—20 000	—18 500	+ 6 800	+ 9 000

9. Schlußgutachten

Das Ergebnis der Untersuchungen ist in einem Schlußgutachten zusammenzufassen. Es sind die Möglichkeiten zur Beseitigung der Zahlungschwierigkeiten darzulegen und Zahlungsvorschläge zu unterbreiten. Bei Erlaßanträgen ist auch zu der Höhe der zu erlassenden Beträge Stellung zu nehmen. Durch ein Entgegenkommen (Stundung) dürfen die Ansprüche des Reichs gegenüber anderen Gläubigern nicht gefährdet werden. Es sind deshalb die Wege anzugeben, die zur Sicherung der Steuerforderungen beschritten werden können.

Die Bewertungsmaßstäbe des Reichsbewertungsgesetzes

Von Obersteuerinspektor *Weßner*, Berlin, Reichsfinanzministerium

1. Gemeiner Wert

Oberster Bewertungsgrundsatz des Reichsbewertungsgesetzes ist die Vorschrift, daß bei Bewertungen der gemeine Wert anzusetzen ist, soweit nichts anderes bestimmt ist (§ 10 RBewG).

Für eine Anzahl von Wirtschaftsgütern gibt das Reichsbewertungsgesetz eine Sondervorschrift (z. B. § 14 Absatz 4), für andere Wirtschaftsgüter schreibt es die Bewertung mit dem gemeinen Wert ausdrücklich vor (z. B. § 13 Absatz 2), für alle übrigen Wirtschaftsgüter ist der gemeine Wert ebenfalls anzusetzen, es sei denn, daß dies ausnahmsweise nicht dem Willen des Steuergesetzes entspricht, für dessen Zwecke die Bewertung erfolgt.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen, ausgenommen ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse.

Diese Begriffsbestimmung gibt natürlich nur eine Richtlinie. Der Entscheidung der Finanzbehörden und der Rechtsprechung ist weiter Spielraum gelassen. Die Methode der Wertermittlung kann verschieden sein, je nach der Art des zu bewertenden Wirtschaftsguts. Wesentlich ist nur, daß das Ergebnis den Grundsätzen des § 10 RBewG entspricht.

„Gewöhnlicher Geschäftsverkehr" ist der Handel im freien Markt. Darunter sind Kauf und Verkauf unter normalen Verhältnissen zu verstehen. Der Erwerb aus einer Konkursmasse oder im Weg der Versteigerung ist kein gewöhnlicher Geschäftsverkehr. Wenn jemand aus Not um jeden Preis verkauft oder aus besonderem persönlichen Interesse um jeden Preis erwirbt, so liegen auch keine gewöhnlichen Verhältnisse vor. Ungewöhnlich sind aber nicht Beschränkungen der Preisbildung oder der Marktverhältnisse, die ihre Ursache in gesetzlichen Maßnahmen haben, ebenso nicht eine allgemeine gute oder schlechte Konjunktur.

Der „gemeine Wert" ist ein streng objektiver Wert. Alle Umstände, die in der Person des Steuerpflichtigen liegen, bleiben demgemäß außer Betracht. Verkauft der Vater seinem Sohn ein Wirtschaftsgut zu Bedingungen, die er einem Fremden nicht gewähren würde, so ist der vereinbarte Preis nicht der gemeine Wert.

Ist die Veräußerung eines Wirtschaftsguts dem Steuerpflichtigen persönlich am Bewertungsstichtag auf Grund gesetzlicher Vorschrift nicht möglich, zum Beispiel, weil es infolge Anordnung der Zwangsvollstreckung beschlagnahmt ist, oder enthält ein Testament für den Steuerpflichtigen ein Veräußerungsverbot, so wird das Wirtschaftsgut dadurch nicht wertlos.

Ist der Steuerpflichtige in seiner Eigenschaft als Vorerbe oder durch vertragliche Bindung in seiner Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut beschränkt, so hat das steuerlich keine Wertminderung zur Folge.

Verfügungsbeschränkungen, die sich z. B. bei einem Grundstück aus baupolizeilichen Anordnungen ergeben, können wertmindernd wirken; denn sie haben ihre Ursache nicht in der Person des Eigentümers, sondern in der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts.

§ 10 RBewG spricht vom Preis, der zu erzielen wäre. Maßgebend ist also der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, entkleidet von allen persönlichen und ungewöhnlichen Verhältnissen, erzielbare Preis, nicht der Preis, der im Einzelfall tatsächlich erzielt worden ist. Dieser bildet aber den wertvollsten Anhaltspunkt für die Bestimmung des gemeinen Werts.

Fehlt es an einem tatsächlich erzielten Veräußerungspreis, dann hilft der Vergleich mit den Preisen für gleichartige oder ähnliche Wirtschaftsgüter. Erforderlichenfalls ist der gemeine Wert — am zweckmäßigsten in Übereinstimmung mit dem Steuerpflichtigen — unter verständiger Abwägung aller wesentlichen Umstände zu schätzen. In Ausnahmefällen kann ein Sachverständigengutachten eingeholt werden.

Die wichtigste Rolle spielt der gemeine Wert bei der Bewertung der zum inländischen und ausländischen Grundvermögen und Betriebsvermögen gehörigen bebauten und unbebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte. Dabei ist zu beachten:

a) wird für ein inländisches Grundstück der Einheitswert festgestellt, so sind die Bestandteile des Grundstücks (z. B. eine Heizungsanlage) und das Zubehör (z. B. die Leuchtkörper in einem Fabrikgebäude) einzubeziehen, nicht aber etwaige Betriebsvorrichtungen (z. B. eine eingebaute Kesselanlage);

b) erfolgt die Bewertung eines inländischen Grundstücks nicht zur Feststellung des Einheitswerts, sondern für Zwecke eines Steuergesetzes, das den Einheitswert oder die Vorschriften für die Einheitswertfeststellung ausschließt (wie z. B. das Urkundensteuergesetz), so sind die Bestandteile einzubeziehen; Zubehör und Betriebsvorrichtungen bleiben aber außer Betracht;

c) bei der Bewertung von ausländischen Grundstücken sind alle Bestandteile und das Zubehör zu erfassen, also auch alle Betriebsvorrichtungen, die mit dem Grundstück verbunden sind.

Einen guten Anhaltspunkt für die Ermittlung des gemeinen Werts von Grundstücken bildet ihr Ertrag. Die Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz (RBewDV) schreibt deshalb für den größten Teil der bebauten inländischen Grundstücke, insbesondere für Mietwohngrundstücke und gemischtgenutzte Grundstücke, die Bewertung mit einem Vielfachen der Jahresrohmiete vor. Für die sonstigen bebauten Grundstücke ist ausdrücklich die Bewertung mit dem gemeinen Wert bestimmt. Mit der Vervielfachung der Jahresrohmiete soll ebenfalls nichts anderes gewonnen werden als der gemeine Wert.

Steht die Miete nicht fest und ist die übliche Miete nur schwer zu ermitteln oder zu schätzen, wie das insbesondere bei Geschäftsgrundstücken und Einfamilienhäusern oft der Fall ist, so muß notwendigerweise zu anderen Bewertungsmethoden gegriffen werden.

Das Finanzamt bedarf für seine Arbeit konkreter Anhaltspunkte, um eine gleichmäßige Bewertung erzielen zu können. Es ermittelt deshalb den gemeinen Wert — wenn die Jahresrohmiete als Grundlage ausscheidet — in Anlehnung an die Durchschnittsbaukosten und die Ergebnisse der Kaufpreissammlung nach der Nutzfläche oder der bebauten Fläche, nach der Zimmerzahl oder dem umbauten Raum, es leitet ihn vom Brandkassenwert ab, oder es geht vom Bodenwert und Gebäudenormalherstellungswert und von Nutzungsziffern aus (Weilsches Verfahren).

Es besteht jedoch bei diesen verschiedenen Bewertungsmethoden ein wichtiger Unterschied. Die Vorschrift des § 33 RBewDV über die Bewertung mit dem Vielfachen der Jahresrohmiete hat Gesetzeskraft und ist für das Finanzamt und den Steuerpflichtigen bindend. Bei allen anderen Bewertungsarten handelt es sich lediglich um Richtlinien, denen eine solche unbedingte Bindung nicht innewohnt.

Bei den unbebauten Grundstücken ist fast immer die Ableitung des gemeinen Werts aus dem qm-Preis für verkauftes ähnliches Bauland oder Industrieland möglich. Die Ertraglosigkeit solcher Grundstücke ist im allgemeinen auf die Wertermittlung ohne Einfluß.

Bei den grundstücksgleichen Rechten spielt das Erbbaurecht die Hauptrolle. Das Erbbaurecht ist das veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Oberfläche eines Grundstücks ein Bauwerk zu haben. Sein gemeiner Wert wird unter Berücksichtigung der weiteren Dauer des Erbbaurechts am Bewertungsstichtag mit dem ganzen oder teilweisen gemeinen Wert des Grundstücks bemessen, das mit dem Recht belastet ist (§ 46 RBewDV).

Vom übrigen Grundbesitz kommt für die Bewertung mit dem gemeinen Wert das ausländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen in Betracht. Bei der Wertfeststellung ist neben den Bestandteilen auch das Zubehör zu berücksichtigen. Die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörigen Zahlungsmittel, Wertpapiere, Geldforderungen und Geldschulden sind jedoch nicht einzubeziehen.

Grundsätzlich mit dem gemeinen Wert sind Gewerbeberechtigungen jeder Art und Rechtsform zu bewerten. Für bestimmte Gewerbeberechtigungen sind Bewertungsrichtlinien vorhanden. So werden z. B. Apothekengerechtigkeiten nach der Höhe des Umsatzes und Kohlengewinnungsrechte nach der Menge der anstehenden Kohle bewertet. Allgemein gültige Bewertungsregeln lassen sich bei der Verschiedenartigkeit dieser Berechtigungen (Mineralgewinnungsrecht — Abdeckereigerechtigkeit; Mühlenrecht — Fährgerechtigkeit usw.) nicht geben. Es ist aber immer zu untersuchen, ob die Berechtigung überhaupt ein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut darstellt (veräußerlich? vererblich?).

Wenn Wertpapiere, Anteile und Genußscheine an Kapitalgesellschaften einen Steuerkurswert oder Inlandskurswert nicht haben, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Besonders betont ist das für Aktien, Kuxe und andere Bergwerksanteile, GmbH-Anteile und Genußscheine (§ 13 Absatz 2 RBewG). Deren gemeiner Wert ist, wenn er sich nicht aus Verkäufen ableiten läßt, ausgehend vom tatsächlichen Vermögen der Gesellschaft, von den wirklich erzielten Gewinnen der letzten zwei oder drei Wirtschaftsjahre vor dem Bewertungsstichtag und den herrschenden Zinsverhältnissen zu ermitteln. Es sind das in der Hauptsache dieselben Umstände, die auch die Kursbildung beeinflussen.

Besitzt ein Steuerpflichtiger eine größere Anzahl von Anteilen einer Kapitalgesellschaft, mindestens etwa ein Viertel, so besteht die Möglichkeit, daß der gemeine Wert der gesamten Beteiligung höher ist als die Summe der gemeinen Werte der einzelnen Anteile.

Der gemeine Wert ausländischer Wertpapiere ist in erster Linie nach inländischen Wertverhältnissen zu beurteilen. Es ist insbesondere von Bedeutung, zu welchen Preisen die Papiere im Inland verwertet werden können.

Wiederkehrende Nutzungen oder Leistungen werden grundsätzlich mit dem Kapitalwert bewertet (Abschnitt 7). Davon kann abgewichen werden, wenn der gemeine Wert niedriger oder höher ist (§ 15 Absatz 3 und § 16 Absatz 5 RBewG). Den Steuerpflichtigen trifft allerdings die Beweispflicht, an die in diesem Fall hohe Anforderungen zu stellen sind. Der Kapitalwert muß offensichtlich unbillig sein. Das ist z. B denkbar, wenn die Zahlungsunfähigkeit des zur Zahlung einer Rente Verpflichteten zweifelhaft geworden ist.

Ohne Ausnahme mit dem gemeinen Wert ist ausländisches Betriebsvermögen zu bewerten (§ 26 RBewG).

Dasselbe gilt für Urheberrechte, geschützte und nichtgeschützte Erfindungen, soweit sie nicht zum inländischen Betriebsvermögen gehören. Anhaltspunkte für die Wertermittlung sind die gemachten Aufwendungen und die erzielten Erträge.

Außerdem sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen:

a) der Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (z. B. Erntevorräte, Düngemittel, Weinvorräte, § 29 Absatz 2 Ziffer 3 RBewG);
b) Wirtschaftsgüter, die einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einem Gewerbebetrieb zu dienen bestimmt sind, tatsächlich aber einem derartigen Betrieb des Eigentümers nicht dienen (z. B. das Inventar eines privatisierenden Gutspächters oder einzelne an einen gewerblichen Betrieb verpachtete Maschinen;
c) verarbeitetes oder unverarbeitetes Edelmetall, Edelsteine, Perlen, Schmuck- und Luxusgegenstände;
d) Kraftwagen, Flugzeuge, Jachten, soweit sie nicht zum inländischen Betriebsvermögen gehören (ein Kraftwagen usw. gehört dann nicht zum Betriebsvermögen, wenn er ganz oder überwiegend privaten Zwecken dient);
e) Kunstgegenstände und Sammlungen in Privatbesitz;
f) Hausrat und andere bewegliche körperliche Gegenstände.

2. Teilwert

Wirtschaftsgüter, die ganz oder überwiegend einem Unternehmen dienen, d. h. einem Gewerbebetrieb oder der Ausübung eines freien Berufs, sind in der Regel mit dem Teilwert zu bewerten. Der Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber das Unternehmen fortführt (§ 12 RBewG).

Mit anderen Worten: Teilwert ist der Wert, der den Wirtschaftsgütern im Rahmen eines vorhandenen Betriebs beizumessen ist, und zwar eines Betriebs, der ungehindert im bisherigen Umfang und mit den bisherigen Möglichkeiten fortgeführt werden soll. Vom Wert des ganzen Unternehmens entfällt auf jedes zugehörige Wirtschaftsgut ein Teil. Dieser Teil heißt Teilwert.

Der Teilwert eines Wirtschaftsguts deckt sich im allgemeinen mit dem Betrag, der zur Beschaffung des Wirtschaftsguts in dem am Bewertungstichtag bestehenden Zustand aufgewendet werden müßte (gewöhnliche Wiederbeschaffungskosten). Bei betriebsarteigenen Wirtschaftsgütern müssen die außergewöhnlichen Wiederbeschaffungskosten hinzugerechnet werden. Der Teilwert ist dann gleich dem Betrag der erhöhten Wiederbeschaffungskosten (Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuern, Band 1).

Der Teilwert eines nicht nur vorübergehend ungenutzten Wirtschaftsguts ist in der Regel gleich dem Einzelveräußerungspreis, d. h. dem Erlös, der im Fall der Veräußerung des einzelnen Wirtschaftsguts, herausgelöst aus dem Betrieb, erzielt werden würde.

Die unterste Grenze für den Teilwert ist der Materialwert (Schrottwert).

Mit dem Teilwert in diesem Sinn (unterste Grenze) werden im wesentlichen Maschinen und sonstige Betriebsvorrichtungen, Fahrzeuge, Inventar und dergleichen, Halb- und Fertigfabrikate, Rohstoffe, Patente usw. bewertet.

Der Teilwert von Bargeld, Bankguthaben, Forderungen jeder Art usw. entspricht grundsätzlich dem Nennbetrag. Der Teilwert einer Schuld ist der Betrag, mit dem der Erwerber eines Unternehmens die Schuld in der Übernahmebilanz ansetzen würde. Das ist im allgemeinen ebenfalls der Nennwert.

Der Teilwertbegriff des Reichsbewertungsgesetzes ist genau derselbe wie der des Einkommensteuergesetzes. Ein erheblicher Unterschied besteht aber in der Anwendung des Teilwerts.

Bei der Einheitswertfeststellung für das Betriebsvermögen ist z. B. schlechthin vorgeschrieben, daß, abgesehen von Betriebsgrundstücken, Gewerbeberechtigungen, Wertpapieren, Anteilen und Genußscheinen an Kapitalgesellschaften, alle Wirtschaftsgüter eines gewerblichen Betriebs in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind. Bei der Einkommensteuer dagegen haben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, den Vorrang vor dem Teilwert. Der Teilwert kann angesetzt werden. Beim Vollkaufmann wird dieses „Kann" unter Umständen zum „Muß".

Es ergibt sich daraus, daß die Werte einer Steuerbilanz nicht ohne weiteres bei der Einheitswertfeststellung übernommen werden können. Bei Betriebsgrundstücken und Gewerbeberechtigungen treten an die Stelle der Steuerbilanzwerte die Einheitswerte, bei Wertpapieren usw. in der Regel die Steuerkurswerte. Bei den anderen Wirtschaftsgütern muß geprüft werden, ob sie mit dem Teilwert oder mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten — gegebenenfalls vermindert um die Absetzungen für Abnutzung — angesetzt worden sind. Ist das letztere der Fall, so ist der Wert der Steuerbilanz für die Einheitswertfeststellung nur brauchbar, wenn sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten — bei den abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach Abzug angemessener Absetzungen für Abnutzung — mit dem Teilwert decken. Das ist sehr oft möglich.

Die Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter (§ 6 EStG) ist dem RBewG unbekannt. Auch für diese Wirtschaftsgüter muß deshalb der Teilwert angesetzt werden. Es ist jedoch zulässig, ihn auf vereinfachte Weise zu ermitteln (§ 54 RBewDV).

Die Bewertungsfreiheit für die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des betrieblichen Anlagevermögens § 3 des Neuen Finanzplans gemäß gilt nur für Steuern vom Einkommen und Ertrag. Bei der Einheitswertfeststellung und bei Bewertungen des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer, Urkundensteuer usw. darf der Teilwert nicht unterschritten werden.

3. Nennwert

Mit dem Nennwert (§ 14 RBewG) werden in der Hauptsache angesetzt:

Darlehen,
Hypotheken,
Grundschuldforderungen,
Einlagen als stiller Gesellschafter,
Spareinlagen,
Bankguthaben,
Postscheckguthaben,
sonstige laufende Guthaben,
unter Umständen Wertpapiere, Anteile und Genußscheine,
Zahlungsmittel und
Schulden.

Ausländische Zahlungsmittel und Forderungen und Schulden in ausländischer Währung oder solche, die auf Sachwerte lauten, müssen in Reichsmark umgerechnet werden.

Die Bewertung ist im allgemeinen einfach. Schwierigkeiten ergeben sich erst, wenn besondere Umstände ein Abweichen vom Nennwert erfordern, wenn insbesondere bei Darlehnsforderungen usw. eine Wertminderung geltend gemacht wird. In welchem Grad diese vorliegt, ist oft schwer zu ermessen. Erforderlich ist eine verständige, von Übertreibungen freie Beurteilung der Verhältnisse am Bewertungsstichtag. Haben sich in der Zeit vom Stichtag ab bis zur Steuerfestsetzung die Verhältnisse geklärt (nicht „geändert"), so ist die gewonnene bessere Einsicht zu berücksichtigen.

Die Wertminderung einer Forderung kann so groß sein, daß die Forderung schließlich mit Null bewertet werden muß. Sie bleibt wegen Uneinbringlichkeit außer Ansatz. Zu beachten ist aber, daß die Minderbewertung einer Forderung beim Gläubiger nicht die Bewertung der Schuld beim Schuldner beeinflußt. Der Schuldner kann seine Schuld auch dann mit dem Nennwert ansetzen, wenn der Gläubiger die Forderung nicht als vollwertig betrachtet.

Gleiche Bewertung bei Gläubiger und Schuldner ist vorgeschrieben, wenn ein Kapital befristet und unverzinslich hingegeben worden ist (§ 14 Absatz 3 RBewG und § 75 RBewDB). Ausgangspunkt der Wertfeststellung ist der Nennwert.

Beispiel:

8 000 RM sind als unverzinsliches Darlehen auf acht Jahre gegeben. — 5,5 v. H. Jahreszinsen = 440 RM, auf acht Jahre = 3 520 RM. Wert: 8 000 RM — 3 520 RM = 4 480 RM. —

Bei der Vermögensteuer hat der Gläubiger 4 480 RM zu versteuern. Der Schuldner darf 4 480 RM vom Vermögen abziehen.

Für unverzinsliche unbefristete Kapitalforderungen ist eine Sondervorschrift nicht gegeben. Die Unverzinslichkeit ist aber ein Umstand, der ein Abweichen vom Nennwert regelmäßig rechtfertigt.

Bei der Bewertung einer stillen Beteiligung kann sich der seltene Fall ergeben, daß wegen besonders günstiger Ertragsaussichten ein Hinausgehen über den Nennwert begründet ist.

4. Kurswert

Der Kurswert der Wertpapiere (§ 13 RBewG) wird in den meisten Fällen aus ihrem Nennwert und ihrem Kurs, seltener aus der Stückzahl und dem Kurs, errechnet.

Für die Bewertung mit dem Kurswert kommen nur die Wertpapiere in Betracht, deren Kurs an einer inländischen Börse amtlich notiert wurde.

Alle anderen Wertpapiere, also auch Papiere, deren Kurs zwar nicht im Inland, aber an einer ausländischen Börse amtlich notiert wurde, und Wertpapiere jeder Art, die nur im Freiverkehr gehandelt werden, sind nicht mit dem Kurswert, sondern mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Der gemeine Wert kann sich dabei mit dem Nennwert der Papiere oder mit dem ausländischen oder dem nichtamtlichen inländischen Kurswert decken. Der Wert von Wertpapieren in ausländischer Währung ist zum amtlichen Devisenkurs auf Reichsmark umzurechnen.

Die Bewertung der Wertpapiere zum amtlichen Inlandskurs ist zwingend vorgeschrieben. Ein Abschlag für laufende Dividenden oder ein Zuschlag für laufende Zinsen darf nicht gemacht werden. Eine Höherbewertung ist bei Gesellschaftsanteilen möglich (§ 13 Absatz 3 RBewG), wenn eine größere Anzahl — mindestens etwa ein Viertel der gesamten Anteile der Gesellschaft — in einer Hand vereinigt ist (Aktienpaket!), und besondere Umstände zur Folge haben, daß die Gesamtheit dieser Anteile einen höheren gemeinen Wert besitzt, als sich bei Zusammenrechnung der Kurswerte der einzelnen Anteile ergibt. Es ist oft sehr schwierig, das Maß dieser Werterhöhung richtig abzuwägen.

Soweit es sich um die Bewertung der Wertpapiere für die Zwecke der Vermögensteuer und der Feststellung der Einheitswerte der gewerblichen Betriebe handelt, scheiden für die meisten Papiere die Börsenkurse aus, weil besondere Steuerkurswerte festgesetzt sind (Hinweis auf Abschnitt 5). Fehlt es an einem Steuerkurswert, so ist auch bei der Vermögensteuerveranlagung und bei der Einheitswertfeststellung der Inlandskurswert oder der gemeine Wert anzusetzen. Bewertungsstichtag ist aber dann nicht der 1. Januar, dessen Beginn als Hauptveranlagungs- oder Hauptfeststellungszeitpunkt bestimmt ist, sondern in der Regel der 31. Dezember, der diesem Zeitpunkt vorangeht (§ 69 RBewG). Das gilt auch dann, wenn Wertpapiere zum Vermögen eines Betriebs gehören, dessen Abschlußzeitpunkt nicht auf den 31. Dezember fällt.

5. Steuerkurswert

Für die Zwecke der Vermögensteuerveranlagung und Einheitswertfeststellung ist §§ 70 und 71 RBewG gemäß bei Wertpapieren, Anteilen und Genußscheinen an Kapitalgesellschaften die Festsetzung eines besonderen Steuerkurswerts vorgesehen, der an die Stelle des Inlandskurswerts oder des gemeinen Werts tritt. Die Steuerkurswerte werden teils von den Börsenvorständen, teils von Sachverständigenausschüssen ermittelt und im Deutschen Reichsanzeiger veröffentlicht (Steuerkursbeilage). Da diese Maßnahme einen erheblichen Teil der im Verkehr befindlichen Wertpapiere erfaßt, wird die Bewertung des sonstigen Vermögens der Steuerpflichtigen und die Feststellung der Einheitswerte der gewerblichen Betriebe wesentlich erleichtert.

Die Steuerkurswerte sind bei der Einheitswertfeststellung auch dann maßgebend, wenn der Abschlußzeitpunkt eines Betriebs nicht mit dem Feststellungszeitpunkt übereinstimmt. Sie bleiben sogar maßgebend für Vermögensteuerneuveranlagungen, Vermögensteuernachveranlagungen und für Wertfortschreibungen und Nachfeststellungen des Einheitswerts, obgleich dabei der Bewertungsstichtag der Wertpapiere einige Jahre vor dem Veranlagungs- oder Feststellungszeitpunkt liegen kann.

Eine Abweichung vom Steuerkurswert ist grundsätzlich nicht zulässig. Auch ein Abschlag für laufende Dividenden oder ein Zuschlag für laufende Zinsen darf nicht gemacht werden. Eine niedrigere Bewertung ist ausnahmsweise denkbar, wenn ein Steuerpflichtiger glaubhaft macht, daß er seine Wertpapiere infolge der deutschen oder ausländischen Devisenbeschränkungen nicht zum Steuerkurswert veräußern kann. Eine Höherbewertung ist möglich, wenn die Voraussetzungen des § 13 Absatz 3 RBewG erfüllt sind (Abschnitt 4 Absatz 4).

6. Rückkaufswert

Der Rückkaufswert ist der Betrag, zu dem ein Versicherungsunternehmen den Versicherungschein und damit den Anspruch gegen das Versicherungsunternehmen zurückkaufen würde.

Bewertet werden mit dem Rückkaufswert noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital-

oder Rentenversicherungen, wenn der Steuerpflichtige den Rückkaufswert nachweist (§ 14 Absatz 4 RBewG). Die Bewertung ist also ausschließlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängig. Bringt er eine Bescheinigung des Versicherungsunternehmens über den Rückkaufswert bei, so scheidet die Bewertung des Versicherungsanspruchs mit zwei Dritteln der eingezahlten Prämien oder Kapitalbeiträge aus.

Beleihungen des Versicherungsanspruchs (Policedarlehen) oder Vorauszahlungen des Versicherungsunternehmens dürfen vom Rückkaufswert nicht abgezogen werden. Sie sind wie Schulden zu behandeln.

7. Kapitalwert

Der Kapitalwert kommt zum Ansatz:

a) für wiederkehrende Nutzungen oder Leistungen auf bestimmte Zeit,
b) für immerwährende Nutzungen oder Leistungen,
c) für Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer und
d) für lebenslängliche Nutzungen und Leistungen (§§ 15 und 16 RBewG).

Der Kapitalwert ist ein gedachter Wert. Er ist für den Berechtigten Vermögen und für den Verpflichteten eine Schuld. Die innere Berechtigung für die Besteuerung eines solchen gedachten Vermögenswerts ist daraus zu entnehmen, daß z. B. der Empfänger einer Rente von 4 000 RM jährlich steuerlich nicht viel weniger leistungsfähig ist als der Eigentümer eines Bankguthabens von 100 000 RM, das 4 000 RM Zinsen bringt. Natürlich kann der Rentenberechtigte nicht über den Vermögenswert seiner Rente verfügen. Diesem Umstand wird aber dadurch genügend entsprochen, daß der Kapitalwert der Rente, um im Beispiel zu bleiben, nicht mit 100 000 RM, sondern höchstens mit 72 000 RM angesetzt wird.

Ihre wesentliche Bedeutung haben die Vorschriften über den Kapitalwert bei der Bewertung von Renten jeder Art und Rechtsform und von Nießbrauchsrechten. Bei der Vermögensteuerveranlagung zählen jedoch nicht alle Nießbrauchsrechte und Rentenrechte zum sonstigen Vermögen und nicht alle entsprechenden Verpflichtungen zu den abzugsfähigen Schulden. Gewisse Einschränkungen ergeben sich aus § 67 Ziffer 4 und §§ 68 und 74 RBewG. Es scheiden insbesondere Nutzungen und Leistungen auf die Dauer von weniger als zehn Jahren und Ansprüche auf Renten, die auf gesetzlicher Unterhaltspflicht beruhen, aus.

Bei der Ermittlung des Kapitalwerts kommt es darauf an, außer dem Jahreswert (Abschnitt 8) den zutreffenden Vervielfacher festzustellen. Das ist bei der Vielgestaltigkeit der rechtlichen Möglichkeiten nicht immer einfach.

Die §§ 15 und 16 RBewG gelten zurzeit in der Fassung, die durch die §§ 75 und 76 RBewDV bestimmt wird.

Immerwährende Nutzungen oder Leistungen, das sind solche, deren Aufhören nicht abzusehen ist, sind mit dem Achtzehnfachen des Jahreswerts anzusetzen.

Der Kapitalwert von Nutzungen oder Leistungen auf bestimmte Zeit ist durch Zusammenrechnen der einzelnen Jahreswerte unter Abzug der Zwischenzinsen und Berücksichtigung von Zinseszinsen zu ermitteln (Zinssatz 5,5 v. H.). Eine Hilfstafel (Seite 90 der Handausgabe des RBewG) erleichtert die Berechnung.

Beispiel:

Eine Rente beträgt 1 200 RM jährlich. Zeitdauer der Rente vom Bewertungsstichtag ab zwölf Jahre. —
1 RM Rente hat einen Kapitalwert von 9,093 RM,
1 200 RM Rente haben folglich einen Kapitalwert von
1 200 × 9,093 = 10 911 RM.

Bei Nutzungen oder Leistungen auf 53 Jahre und mehr ist die oberste Wertgrenze erreicht: 1 RM Rente = 18 RM Kapitalwert.

Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer, zu denen lebenslängliche Nutzungen und Leistungen trotz der Unbestimmtheit ihrer Dauer nicht gerechnet werden, sind gegenwärtig mit dem Neunfachen des Jahreswerts anzusetzen. Unbestimmt ist die Dauer, wenn das Ende der Nutzung in absehbarer Zeit zu erwarten, der Tag des Wegfalls aber ungewiß ist.

Beispiele:

Eine Steuerpflichtige besitzt das Nießbrauchsrecht an einem Grundstück bis zu ihrer Verheiratung, oder ein Minderjähriger erhält eine Rente bis zu seiner Volljährigkeit.

Ist die Ungewißheit beseitigt, so hat gegebenenfalls eine Berichtigung der Wertfeststellung zu geschehen (§§ 5 und 7 RBewG).

Der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen bestimmt sich nach dem Lebensalter der Person, von deren Lebenszeit die Dauer der Nutzung oder Leistung abhängt. Diese Person kann je nach den vertraglichen Abmachungen, testamentarischen Bestimmungen oder dergleichen der Verpflichtete, der Berechtigte oder ein Dritter sein. Der Jahreswert ist mit einer Zahl zu vervielfachen, die unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Lebenserwartung der Menschen und der herrschenden Zinsverhältnisse festgesetzt worden ist (§ 16 Absatz 2 RBewG). Der Kapitalwert ist demgemäß für laufend veranlagte Steuern kein feststehender Wert, sondern er verändert sich mit der Alterszunahme.

Beispiel:

Ein 54jähriger Steuerpflichtiger erhielt am 1. Januar 1935 eine Rente von jährlich 3 000 RM auf Lebenszeit. Kapitalwert 13 × 3 000 = 39 000 RM. Bei der nächsten Vermögensteuerveranlagung wird der Kapitalwert nur noch 30 000 RM betragen, weil der Steuerpflichtige inzwischen mehr als 55 Jahre alt geworden ist.

Gelegentlich hängt die Dauer der Nutzung oder Leistung von der Lebenszeit mehrerer Personen ab. Wenn das Recht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt, so ist das Lebensalter des Jüngsten maßgebend; denn dieser hat die längste Lebenserwartung. Wenn das Recht mit dem Tod des zuerst Sterbenden erlischt, dann ist das Lebensalter des Ältesten maßgebend; denn dieser hat die geringste Lebenserwartung.

Anders liegt der folgende Fall: Ein Steuerpflichtiger übergibt seinen Betrieb an den Sohn gegen eine Rente von jährlich 3 000 RM bis zum Tod. Stirbt er, so soll die Mutter bis zu ihrem Tod 2 000 RM jährlich erhalten. Auch hier spielt scheinbar die Lebenszeit mehrerer Personen eine Rolle. § 16 Absatz 4 RBewG ist aber nicht anzuwenden. Der Kapitalwert der Rente von 3 000 RM bestimmt sich allein nach dem Lebensalter des Vaters. Der Anspruch der Mutter ist ein aufschiebend bedingter Erwerb (§ 4 RBewG) und wird zunächst nicht berücksichtigt. Erst nach dem Tod des Vaters ist bei der Vermögensfeststellung für die Mutter der Kapitalwert ihrer Rente von 2 000 RM ihrem Lebensalter entsprechend anzusetzen.

Es sind nun noch Fälle denkbar, daß bei Nutzungen oder Leistungen auf bestimmte Zeit oder von unbestimmter Dauer die Lebenszeit einer oder mehrerer Personen eine maßgebliche Rolle spielt. Dann hat die Bewertung nach den Vorschriften für lebenslängliche Nutzungen und Leistungen den Vorrang, wenn sie einen niedrigeren Wert ergibt.

Beispiel A:

Ein 66jähriger bezieht eine Rente von 1 000 RM auf zehn Jahre, längstens aber bis zu seinem Tod. Leistung auf bestimmte Zeit: 1 000 × 7,952 = 7 952 RM. Lebenslängliche Leistung 7 × 1 000 = 7 000 RM. Der maßgebende Kapitalwert ist 7 000 RM; denn der Wert nach § 16 RBewG darf nicht überschritten werden.

Beispiel B:

Ein 46jähriger setzt einer geschiedenen Frau eine Rente von 3 000 RM aus bis zu ihrer Wiederverheiratung, längstens aber bis zu seinem Tod. Leistung von unbestimmter Dauer:

9 × 3 000 = 27 000 RM. Lebenslängliche Leistung: 13 × 3 000 39 000 RM. Der maßgebende Kapitalwert ist 27 000 RM; denn der Wert nach § 16 RBewG wird nicht überschritten.

Die Berechnung des Kapitalwerts nach der durchschnittlichen Lebensdauer kann nachträglich berichtigt werden, wenn die tatsächliche Lebensdauer feststeht und der Berechtigte wesentlich früher gestorben ist, als seiner Lebenserwartung entsprach (§ 16 Absatz 3 RBewG). Das muß man sinngemäß auch gelten lassen, wenn z. B. eine Rentenzahlung auf das Leben des Verpflichteten abgestellt war und dieser vorzeitig gestorben ist. Die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern, z. B. der Erbschaftsteuer, ist dann auf Antrag oder von Amts wegen zu berichtigen. Die zuviel gezahlte Steuer ist zu erstatten oder die zu wenig erhobene Steuer nachzuzahlen. Eine rückwirkende Änderung laufend veranlagter Steuern, z. B der Vermögensteuer, ist dagegen nicht zulässig.

Die Bewertung mit dem Kapitalwert ist zwingend vorgeschrieben. Nur ausnahmsweise kann an Stelle des Kapitalwerts der gemeine Wert angesetzt werden, wenn er nachgewiesen wird.

Eine gewisse Bedeutung hat der Kapitalwert noch bei der steuerlichen Behandlung bedingter Rechtsverhältnisse (§§ 5, 7 und 8 RBewG). Schwebezustände in den Eigentumsverhältnissen müssen zur steuerlichen Erfassung in bestimmter Weise entschieden werden. Eine Änderung muß aber möglich sein, wenn der Schwebezustand beseitigt ist, die Eigentumsverhältnisse also geklärt sind.

Beispiel:

Ein freigebiger Onkel schenkt seinem Neffen Wirtschaftsgüter im Wert von 100 000 RM unter der Bedingung, daß der Neffe innerhalb von fünf Jahren heiratet. Es handelt sich um einen auflösend bedingten Erwerb. Bei der Erbschaftsteuerveranlagung und bei der Vermögensteuerveranlagung werden die Wirtschaftsgüter mit 100 000 RM angesetzt. Die Bedingung wird nicht berücksichtigt. Heiratet der Neffe nicht in der bestimmten Frist, so gehen ihm die geschenkten Wirtschaftsgüter verloren. Er kann nun beantragen, daß die Festsetzung der Erbschaftsteuer nach dem tatsächlichen Wert seines Erwerbs berichtigt wird. Dieser tatsächliche Wert ist nicht Null, sondern der Kapitalwert der Nutzungen, die der Neffe in den fünf Jahren seiner Verfügungsmacht aus den geschenkten Wirtschaftsgütern gezogen hat. Besteuert wird also eine Nutzung von bestimmter Dauer (§ 15 Absatz 1 RBewG).

Auf die Vermögensteuer für die zurückliegende Zeit hat der Wegfall der geschenkten Wirtschaftsgüter keinen Einfluß; denn die Vermögensteuer ist eine laufend veranlagte Steuer. Nur für die Zukunft kann der Neffe gegebenenfalls im Weg der Neuveranlagung (§ 13 VStG) eine Herabsetzung der Vermögensteuer erreichen. Der Kapitalwert der fünfjährigen Nutzung spielt dabei keine Rolle.

Der Onkel kann dem Neffen seine Zuwendung auch in anderer Form gemacht haben. Er setzt ihm z. B. eine lebenslängliche Rente aus, die aber wegfallen soll, wenn er nicht binnen fünf Jahren heiratet. Zunächst ist dabei der Kapitalwert der lebenslänglichen Rente zu versteuern. Erfüllt der Neffe die Bedingung nicht, so ist als tatsächlicher Wert des Erwerbs der Kapitalwert des fünfjährigen Rentenbezugs zu betrachten.

Auflösend bedingte Lasten werden nach den gleichen Gesichtspunkten behandelt, d. h. die Bedingung wird vorläufig außer acht gelassen.

Beispiel:

Der Onkel schenkt dem Neffen 100 000 RM mit der Auflage, daß er einer zwanzigjährigen Nichte eine Rente von 1 000 RM zahlen muß, solange sie unverheiratet bleibt Zunächst darf der Neffe von den geschenkten 100 000 RM den Kapitalwert des Rentenrechts als Last abziehen (Bewertung § 15 Absatz 2 RBewG gemäß mit 9 000 RM). Heiratet die Nichte schon nach drei Jahren, so ist die Erbschaftsteuerfestsetzung von Amts wegen insofern zu berichtigen, als nur der Kapitalwert der auf drei Jahre beschränkten Rentenzahlung (§ 15 Absatz 1 RBewG) als Last berücksichtigt wird.

8. Jahreswert

Bei der Ermittlung des Kapitalwerts §§ 15 und 16 RBewG gemäß dient als Grundlage der Jahreswert, das ist der Wert der einjährigen Nutzung oder Leistung (§ 17 RBewG).

Besteht die Nutzung oder Leistung in Geld, bezieht der Berechtigte z. B. von einer Rentenversicherungsanstalt eine feststehende Rente von jährlich 3000 RM, so ist der Jahreswert gleich dem Jahresbetrag der Rente.

Bestehen die Nutzungen oder Leistungen in Sachbezügen von gleichbleibender Höhe (Wohnung, Heizung, Kost, Waren und dergleichen), so muß deren Geldwert nach den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts angesetzt werden. Sie werden genau so bewertet wie bei der Feststellung der Einnahmen § 8 Absatz 2 EStG gemäß, also mit den Beträgen, die der Mieter oder Verbraucher normalerweise dafür aufwenden müßte (Hinweis auf Lohnsteuerrichtlinien).

Am zahlreichsten sind Nutzungen oder Leistungen in Sachwerten in den Kreisen der Landwirtschaft (Altenteil, Leibgedinge, Auszug). Da diese Sachbezüge meist in einem bestimmten Verhältnis zur Größe des landwirtschaftlichen Betriebs stehen, ist es möglich, ihren Jahreswert mit ausreichender Genauigkeit nach Durchschnittsätzen zu ermitteln.

Bei einem Wohnrecht ist der Jahreswert der Nutzung gleich dem Mietwert der Wohnung.

Bei Nutzungen oder Leistungen in Geld oder Geldeswert, die ihrem Betrag nach ungewiß sind oder schwanken, gilt als Jahreswert der Betrag, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Zur Beurteilung der Zukunftsaussichten dienen die Ergebnisse der Vergangenheit. Der Durchschnitt aus den Nutzungen oder Leistungen von mindestens drei Jahren kann regelmäßig als Jahreswert angesetzt werden, wenn nicht bestimmte Gründe dafür sprechen, daß künftig wesentliche Veränderungen zu erwarten sind. Besteht das Recht noch nicht drei Jahre, so muß eben nach bestem Können geschätzt werden.

Nutzungen in schwankender Höhe sind am zahlreichsten beim Nießbrauchsrecht. Besteht ein solches Recht an einem Einfamilienhaus, so werden keine Bedenken bestehen, als Jahreswert regelmäßig den Nutzungswert zu betrachten, der sich bei Anwendung der Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus vom 26. Januar 1937 (RGBl I Seite 99) ergibt.

Ist das Nießbrauchsrecht an einem landwirtschaftlichen Betrieb bestellt, der weder Buchführung besitzt noch dazu verpflichtet ist, so wird der Jahreswert des Rechts in der Regel in Anlehnung an den Gewinn ermittelt werden können, der auf Grund der Verordnung vom 31. Dezember 1936 über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft festgestellt worden ist (RGBl 1937 I Seite 1). Es ist aber zu beachten, daß der Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb tätigen Familienangehörigen in keinem Fall zum Ertrag des Betriebs gehört.

Ein Sonderfall liegt vor, wenn jemandem das Recht auf die Nutzung an einer Geldsumme (im engsten Sinn des Wortes) zusteht, und ein Anhaltspunkt für die künftigen Erträge des Kapitals am Bewertungstichtag nicht gegeben ist. Dann gelten als Jahreswert 5,5 v. H. der Geldsumme (§ 17 Absatz 1 RBewG, § 75 RBewDB).

9. Ertragswert

Die Vorschriften über die Ermittlung des Ertragswerts befinden sich im Zweiten Teil des Reichsbewertungsgesetzes. Sie gelten deshalb nur für die Einheitswertfest-

stellung und den Fall, daß ein Steuergesetz für seine besonderen Zwecke die Anwendung der Vorschriften über die Einheitswertfeststellung bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ausdrücklich bestimmt.

Der Ertragswert ist das Achtzehnfache des Reinertrags, den ein landwirtschaftlicher oder forstwirtschaftlicher Betrieb, ein Weinbau- oder gärtnerischer Betrieb oder ein Betrieb, der zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört (Fischzucht, Binnenfischerei, Imkerei), seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt nachhaltig erbringen kann (§ 31 RBewG, § 76 RBewDV). Da bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit alle Umstände ausgeschaltet werden sollen, die mehr oder weniger von den persönlichen Verhältnissen und Fähigkeiten des Betriebsinhabers abhängen, ist zu unterstellen, daß der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und ausschließlich mit entlohnten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird und schuldenfrei ist. Nicht der tatsächliche Reinertrag des Betriebs ist also ohne weiteres maßgebend, sondern ein angenommener Durchschnittsertrag, der die Ermittlung eines reinen Betriebswerts ermöglicht.

Die Methode der Ermittlung des Ertragswerts ist verschieden, je nach der Unterart des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

Die Bewertung der landwirtschaftlichen Betriebe ist von alters her ein schwieriges Problem. Die Feststellung des gemeinen Werts der Betriebe ist dadurch erschwert, daß Veräußerungen nur in sehr geringem Umfang stattfinden und deshalb Anhaltspunkte an tatsächlichen Kaufpreisen nicht in ausreichender Zahl zur Verfügung stehen. Gerechtere Ergebnisse läßt die Feststellung des Ertragswerts erhoffen. Nur fehlt es bei den meisten landwirtschaftlichen Betrieben an der erforderlichen Grundlage: einer Buchführung, aus der sich der Ertrag des Betriebs einwandfrei ermitteln läßt.

Zur Überbrückung dieses Mangels, zur Erzielung größtmöglichster Gleichmäßigkeit in der Bewertung und zur Vereinfachung des Bewertungsverfahrens wendet das Reichsbewertungsgesetz das „System der vergleichenden Bewertung" an (§§ 34 bis 40 RBewG). Im Grundsatz besteht dieses System darin, daß nur für einen einzigen Betrieb im ganzen Reich der Ertrag im Sinn von § 31 RBewG tatsächlich festgestellt und daraus durch Vervielfachung mit achtzehn der Ertragswert ermittelt wird, während für alle anderen Betriebe der Ertragswert unmittelbar oder mittelbar durch Vergleich mit diesem einen Betrieb, dem Reichsspitzenbetrieb, gewonnen wird.

Der Reichsspitzenbetrieb liegt in der Magdeburger Börde. Er ist derjenige landwirtschaftliche Betrieb im Altreich, der, auf den Hektar bezogen, die größte Ertragsfähigkeit besitzt. Sein Ertragswert ist unter Mitwirkung des Bewertungsbeirats vom Reichsminister der Finanzen mit der Gründlichkeit festgestellt worden, die die große Bedeutung der Einheitswerte für die Landwirtschaft erfordert. Er bildet die Grundlage für die Festsetzung des Hektarhöchstsatzes, d. h. des höchsten Betrags, mit dem ein Hektar landwirtschaftlicher Fläche einschließlich des normalerweise zugehörigen Anteils an den Gebäuden und Betriebsmitteln eines Betriebs bewertet werden kann. Der Hektarhöchstsatz beträgt seit dem 1. Januar 1935 3 780 RM und bleibt in dieser Höhe voraussichtlich für alle Bewertungen landwirtschaftlicher Betriebe bis zum 1. Januar 1941 maßgebend.

Die Bewertung des Reichsspitzenbetriebs schafft den Ausgangspunkt für die Bewertung aller anderen landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Reichsgebiets. Es ist aber nicht möglich, die Werte aller dieser anderen Betriebe durch unmittelbaren Vergleich mit dem Reichsspitzenbetrieb zu ermitteln. Es können in jedem Oberfinanzbezirk nur einige ausgesuchte Betriebe, die für ihre Gegend kennzeichnend sind, mit dem Reichsspitzenbetrieb verglichen werden: die „Vergleichsbetriebe". Bei diesen Vergleichsbetrieben stellt der Reichsminister der Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat fest, wie groß ihre Ertragsfähigkeit, auf den Hektar bezogen, im Vergleich zum Reichsspitzenbetrieb ist. Das Ergebnis der Feststellungen wird für jeden Vergleichsbetrieb im Reichshundertsatz ausgedrückt. Der Reichshundertsatz ist eine Verhältniszahl. Beträgt er für einen Vergleichsbetrieb z. B. 80,0, so bedeutet das, daß ein Hektar landwirtschaftlicher Fläche des Betriebs mit $3780 : 100 \times 80 = 3024$ RM bewertet werden muß (Hektarsatz), weil seine Ertragsfähigkeit nur 80 v. H. der Ertragsfähigkeit eines Hektars beim Reichsspitzenbetrieb erreicht.

Der Reichshundertsatz kann niemals mehr als 100,0 betragen, weil es bessere Betriebe als den Reichsspitzenbetrieb, auf den Hektar bezogen, nicht gibt.

Mit der Bewertung der Vergleichsbetriebe sind nunmehr in jedem Oberfinanzbezirk mehrere neue Ausgangspunkte für die Wertfeststellung gewonnen. Ihre Zahl ist jedoch noch nicht ausreichend. Aus diesem Grund bestimmen die Oberfinanzpräsidenten unter Mitwirkung eines Gutachterausschusses einige weitere Betriebe — die „Untervergleichsbetriebe" — und stellen für diese durch Vergleich mit den bereits bewerteten Vergleichsbetrieben ebenfalls einen Reichshundertsatz fest. Dasselbe besorgen sie ohne Mitwirkung des Gutachterausschusses bei den sogenannten „Einreihungsbetrieben".

Damit ist ein Kreis von Bewertungstützpunkten — Vergleichsbetriebe, Untervergleichsbetriebe und Einreihungsbetriebe — vorhanden, der auch den Finanzämtern ermöglicht, Bewertungen vorzunehmen. Sie wählen grundsätzlich in jeder Gemeinde mindestens einen geeigneten Betrieb aus, den „Richtbetrieb", und, falls erforderlich, auch noch einen oder mehrere andere Betriebe, die „Hilfsbetriebe", und ermitteln mit besonderer Sorgfalt durch Vergleich, ob die Ertragsfähigkeit, auf den Hektar bezogen, bei dem zu bewertenden Betrieb besser oder geringer ist als bei dem bereits bewerteten Betrieb, der zum Vergleich herangezogen wird. Das Ergebnis ihrer Feststellungen wird wiederum in einem Reichshundertsatz ausgedrückt.

Auf die bis dahin geschaffenen Grundlagen kann sich nun die Bewertung der großen Masse der landwirtschaftlichen Betriebe stützen. Das Vergleichen wird fortgesetzt. Ziel des Vergleichs ist aber nicht die sofortige Ermittlung des Gesamtwerts für jeden landwirtschaftlichen Betrieb, sondern zunächst die Feststellung des im Einzelfall angemessenen Hektarsatzes.

Nehmen wir an, die Bewertungstelle eines Finanzamts hat den Betrieb des Bauern N in M zu bewerten. Sie vergleicht ihn mit dem Richtbetrieb der Gemeinde M, dessen Hektarsatz auf 1 701 RM (Reichshundertsatz 45,0) festgestellt worden ist. Bei diesem Vergleich ist in der Hauptsache nach folgenden Gesichtspunkten zu verfahren:

a) Die im Betrieb des N vorhandenen Nebenbetriebe gewerblicher Art und Sonderkulturen bleiben außer Betracht;

b) Hinsichtlich des Bestands an Gebäuden und Betriebsmitteln und hinsichtlich der Betriebsgröße werden nicht die tatsächlichen Verhältnisse berücksichtigt, sondern es ist zu unterstellen, daß der Bestand an Gebäuden und Betriebsmitteln und die Betriebsgröße den regelmäßigen Verhältnissen in M entsprechen;

c) Es ist festzustellen, ob die natürlichen Ertragsbedingungen (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse) des Betriebs N günstiger, gleichwertig oder ungünstiger sind als die des Richtbetriebs;

d) Es ist festzustellen, ob die innere Verkehrslage (Hoflage, Geschlossenheit oder Zersplitterung) des Betriebs N besser, gleichwertig oder schlechter ist als die des Richtbetriebs (günstige Lage des Hofes zu den bewirt-

schafteten Flächen und Geschlossenheit des Betriebs erhöhen durch verringerte Unkosten den Geldertrag; weite Entfernung der bewirtschafteten Flächen vom Hof und Zersplitterung der Flächen vermindern durch erhöhte Unkosten den Geldertrag des Betriebs);

e) Es ist festzustellen, ob die äußere Verkehrslage (Verkehrs- und Absatzverhältnisse, Verhältnisse des Arbeitsmarkts) des Betriebs N besser, gleichwertig oder schlechter ist als die des Richtbetriebs. (Die äußere Verkehrslage ist innerhalb einer Gemeinde für alle Betriebe im allgemeinen dieselbe.)

Es sind alle Umstände von Bedeutung gegeneinander abzuwägen. Ausschlaggebend sind dabei im wesentlichen die Feststellungen unter c und d. Die in den einzelnen Ländern vorhandenen Anhaltspunkte aus früheren Bewertungen können verwertet werden. Künftig werden die Ergebnisse der Bodenschätzung eine wichtige Rolle spielen.

Das Endergebnis aller Überlegungen muß der angemessene Hektarsatz für den Betrieb des Bauern N sein.

Sehr große Abweichungen vom Hektarsatz des Richtbetriebs der Gemeinde sind verhältnismäßig selten. Nehmen wir an, daß die Bewertungstelle einen Hektarsatz von 1 758 RM für richtig hält.

Der Betrieb des Bauern N soll eine Gesamtfläche von 31 ha besitzen, wovon 5 ha auf Wald, 0,75 ha auf Abbauland (Sandgrube), 0,75 ha auf Unland und 1,5 ha auf Heideland entfallen. Landwirtschaftlich voll nutzbar bleiben also 23 ha. Diese Fläche wird vervielfacht mit dem Hektarsatz: 23 × 1 758 = 40 434 RM.

Dem errechneten Betrag sind die Werte der übrigen Flächen zuzusetzen.

Bauernwald ist im allgemeinen geringwertig und wird mit entsprechend niedrigen Hektarsätzen bewertet. Beispiel: 1 ha = 150 RM, 5 ha demzufolge 750 RM.

Das Abbauland bringt einen durchschnittlichen Jahresertrag von 200 RM. Sein Wert beträgt deshalb 18 × 200 = 3 600 RM (Einzelertragswert).

Für das Heideland ist ein Hektarsatz anzuwenden, der die geringe Ertragsfähigkeit solcher Flächen berücksichtigt. Beispiel: 1 ha = 170 RM, 1,5 ha demzufolge 255 RM.

Unland ist wertlos.

Als Wert des Betriebs N ergibt sich nunmehr ein Betrag von 40 434 + 750 + 3 600 + 255 = 45 039 RM. Wohlgemerkt sind damit nicht nur die bewirtschafteten Flächen erfaßt, sondern auch der zugehörige Normalbestand an Gebäuden und Betriebsmitteln.

Der Betrag von 45 039 RM stellt den Vergleichswert dar (§ 39 RBewG). Zu berücksichtigen wären nun erforderlichenfalls noch die Dinge, die bei der Ermittlung des Hektarsatzes außer Betracht geblieben sind, das sind etwaige Nebenbetriebe und Sonderkulturen und die tatsächlichen Verhältnisse in Bezug auf den Bestand an Gebäuden und Betriebsmitteln und die Betriebsgröße (§ 40 RBewG).

Nebenbetriebe sind mit dem Einzelertragswert anzusetzen. Ihr durchschnittlicher Jahresertrag wird mit achtzehn vervielfacht.

Für Sonderkulturen ist ein Zuschlag zu machen, der ihrem gegenüber der normalen Bewirtschaftung erhöhten Ertrag Rechnung trägt.

Ein wesentlicher Überbestand an Gebäuden oder an stehenden Betriebsmitteln ist durch einen Zuschlag zu erfassen, der dem Achtzehnfachen der durch den Überbestand eingetretenen Steigerung der Ertragsfähigkeit des Betriebs entspricht.

Ein wesentlicher Unterbestand an Gebäuden oder an stehenden und umlaufenden Betriebsmitteln ist durch einen Abschlag zu berücksichtigen, der sich nach der verursachten Minderung der normalen Ertragsfähigkeit, vervielfacht mit achtzehn, bemißt.

Die das Normalmaß erheblich übersteigende Größe eines Betriebs kann unter Umständen zur Minderung der Ertragsfähigkeit, auf den Hektar bezogen, führen und ist dann ebenfalls durch einen Abschlag zu berücksichtigen.

Beschränkungen, die sich aus der Eigenschaft eines landwirtschaftlichen Betriebs als Erbhof ergeben, werden nicht als wertmindernd betrachtet.

Zusammenfassung:

Aus dem Vergleich des zu bewertenden Betriebs mit einem Richtbetrieb oder dergleichen ergibt sich der Hektarsatz. Aus der Vervielfachung des Hektarsatzes mit der Fläche des Betriebs in Hektar ergibt sich der Vergleichswert. Aus dem Vergleichswert ergibt sich nach restloser Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse der Einheitswert.

Nach ganz anderen Gesichtspunkten muß sich die Ermittlung des Ertragswerts beim forstwirtschaftlichen Vermögen gestalten (§ 45 RBewG). Denn bewertet wird dabei nicht die bewirtschaftete Fläche, sondern das aufstehende Holz. Die Art des Betriebs, die Holzart und Standortklasse, der Bestockungsgrad und Holzpreis sind die entscheidenden Faktoren bei der Feststellung von Hektarsätzen, die vom Reichsminister der Finanzen unter Mitwirkung des Bewertungsbeirats und unter Anlehnung an die geschaffenen Bewertungsstützpunkte auch von den Oberfinanzpräsidenten bestimmt werden. Der höchste Hektarsatz ist zurzeit 2 514 RM.

Beim Weinbauvermögen wird dagegen wieder das System der vergleichenden Bewertung angewendet (§ 47 RBewG). Bewertet werden aber durch Vergleich nicht Weinbaubetriebe, sondern Lagen. An Stelle des Reichsspitzenbetriebs tritt deshalb die Reichsspitzenlage, an Stelle der Vergleichsbetriebe treten Vergleichslagen usw. Der Hektarhöchstsatz beträgt zurzeit 160 000 RM.

An einer Lage sind oft die Eigentümer mehrerer Betriebe beteiligt. Aus diesem Grunde bleibt bei der Ermittlung des Hektarsatzes im Wege des Vergleichs die tatsächliche innere Verkehrslage außer Betracht. Sie wird erst bei der Wertfeststellung für den einzelnen Weinbaubetrieb durch Zuschlag oder Abschlag vom Vergleichswert berücksichtigt.

Sehr verschieden liegen die Verhältnisse beim gärtnerischen Vermögen (§ 48 RBewG). Bei einem Obstbaubetrieb läßt sich z. B. der Ertragswert nicht nach denselben Regeln ermitteln wie bei einer Baumschule. Teilweise erfolgt die Bewertung durch Vergleich. Der Reichsminister der Finanzen ermittelt für eine Anzahl von Betrieben den Ertragswert und die Oberfinanzpräsidenten und Finanzämter bewerten die gleichartigen Betriebe ihres Gebiets durch Vergleich mit den geschaffenen Bewertungsstützpunkten. Derartige Bewertungsstützpunkte gibt es für Gemüse-, Spargel- und Obstbaubetriebe, Forstpflanzenzucht- und Baumschulbetriebe. Soweit die Bewertung im Wege des Vergleichs nicht möglich ist, muß für den einzelnen gärtnerischen Betrieb der Einzelertragswert nach den Vorschriften des § 31 RBewG ermittelt werden.

Dasselbe gilt für Betriebe, die zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören (§ 49 RBewG).

10. Mindestwert

Es gibt Fälle, in denen die Anwendung der regelmäßigen Methoden zur Ermittlung des Ertragswerts für land- oder forstwirtschaftliches Vermögen, Weinbauvermögen oder gärtnerisches Vermögen und zur Ermittlung des gemeinen Werts für bebaute Grundstücke nicht zu einem befriedigenden Ergebnis führt. Die §§ 33 und 52 RBewG schreiben vor, daß dann der Mindestwert anzusetzen ist.

Bei den obengenannten wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens wird ein Mindestwert festgesetzt, der sich aus dem Wohnungswert und dem Wirtschaftswert zusammensetzt.

Der Wohnungswert ist der Wert des Wohngebäudes des Betriebsinhabers oder des seiner Wohnung dienenden Gebäudeteils (§ 6 RBewDV). Er ist nach den

Vorschriften zu ermitteln, die für Mietwohngrundstücke gelten (Vervielfachung der Jahresrohmiete), und zwar auch dann, wenn es sich um ein Einfamilienhaus handelt.

Der Wirtschaftswert ist der Wert der übrigen Teile des Betriebs (§ 7 RBewDV). Bei seiner Ermittlung ist zu berücksichtigen, daß Hektarsätze regelmäßig einen Anteil des Werts der Wohngebäude einschließen und deshalb entsprechend gekürzt werden müssen.

Beispiel:

Durch Vergleich mit dem Richtbetrieb der Gemeinde N ist für einen landwirtschaftlichen Betrieb ein Hektarsatz von 680 RM gefunden worden. Der Betrieb ist 5 ha groß. Der Vergleichswert beträgt demnach 5 × 680 = 3 400 RM.

Gesondert zu bewertende Teile des Betriebs, Nebenbetriebe und Sonderkulturen sind nicht vorhanden. Der Bestand an Gebäuden und Betriebsmitteln ist normal, hinsichtlich der Betriebsgröße ist nichts zu veranlassen. Der Vergleichswert wäre also schon der Einheitswert des Betriebs.

Für das Wohngebäude des Betriebsinhabers beträgt in der Gemeinde N die übliche Miete 400 RM jährlich (vielfach sind Durchschnittsätze vorhanden, weil sich der Mietwert solcher Wohnungen in ländlichen Verhältnissen im allgemeinen schlecht schätzen läßt). Für das Wohngebäude allein ergäbe sich deshalb nach den Grundsätzen, die für die Bewertung der Mietwohngrundstücke in der Gemeinde N gelten, ein Wert von 10 × 400 = 4 000 RM. Der Vergleichswert von 3 400 RM ist also unbedingt zu niedrig.

Folge: Es ist der Mindestwert anzusetzen.

Der Wohnungswert beträgt, wie schon errechnet	4 000 RM.
Der Hektarsatz von 680 RM wird im Hinblick auf die gesonderte Bewertung des Wohngebäudes um 20 v. H. gekürzt, vermindert sich also auf 544 RM. Der Wirtschaftswert beträgt demgemäß 5 ha × 544 = ...	2 720 RM.
Einheitswert	6 720 RM.
abgerundet	6 700 RM.

Die Bewertung mit dem Mindestwert kann in Gegenden mit niedrigen Hektarsätzen oder überwiegender Kleinlandwirtschaft fast zur Regel werden. Sie soll nach Möglichkeit Wertfeststellungen verhindern, die im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht tragbar sind und auch für den Steuerpflichtigen nachteilig sein können.

Für Betriebe, die zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören (§ 49 RBewG), kommt die Anwendung der Vorschriften über den Mindestwert nicht in Betracht, weil das Wohngebäude des Betriebsinhabers oder der seiner Wohnung dienende Gebäudeteil nicht als Bestandteil des Betriebs betrachtet wird, sondern zum Grundvermögen zählt.

Bei den bebauten Grundstücken bestimmt sich der Mindestwert nach dem gemeinen Wert, den der Grund und Boden allein besitzen würde, wenn er unbebaut wäre. Es ergibt sich aus der Natur der Sache, daß derartige Bewertungen mit dem Mindestwert verhältnismäßig selten sind.

Beispiel:

In einer großstädtischen Geschäftsstraße liegt ein Mietwohngrundstück. Die bebaute und unbebaute Fläche umfaßt 600 qm. Die beiden vorhandenen Wohnungen bringen eine Jahresrohmiete von 1 500 RM. Der Vervielfacher ist 7, der Einheitswert des Grundstücks würde also 10 500 RM betragen.

Der Grund und Boden ist mit Rücksicht auf die Lage besonders wertvoll. Beim Verkauf eines unbebauten Grundstücks an derselben Straße ist ein Preis von 50 RM für den Quadratmeter gezahlt worden. Es ist deshalb gerechtfertigt, das Mietwohngrundstück mit 600 × 50 = 30 000 RM zu bewerten.

Gegen diesen Mindestwert könnte geltend gemacht werden, daß ein Käufer des Grundstücks das Gebäude zunächst abbrechen lassen muß. Den Abbruchkosten steht aber der Erlös aus dem Verkauf des Baumaterials gegenüber, der die Abbruchkosten ganz oder größtenteils decken wird.

Eildienst-Nachrichten

Ausbildungsbeihilfen

Der Reichsminister der Finanzen hat durch Erlaß vom 27. Februar 1940 H 2081—658 VI für die Bearbeitung der Anträge auf Gewährung von Ausbildungsbeihilfen im Rechnungsjahr 1940 (1. April 1940 bis 31. März 1941) die folgenden Bestimmungen getroffen:

1. Sperre der Ausbildungsbeihilfen

Der Sperrerlaß vom 28. Februar 1939 bleibt bis auf weiteres in Kraft. Die Oberfinanzpräsidenten haben deshalb erstmalige Anträge auf Gewährung von Ausbildungsbeihilfen abzulehnen, wenn die Anträge nach dem 28. Februar 1939 gestellt werden, d. h. wenn sie nach diesem Zeitpunkt bei den Schulen oder Finanzämtern eingehen. Die Finanzämter sind ermächtigt, erstmalige Anträge auf Gewährung von Ausbildungsbeihilfen abzulehnen, wenn sie unter den Sperrerlaß fallen. Schließt sich der Besuch einer Fachschule, Berufsfachschule oder Hochschule an den Besuch einer mittleren oder höheren Schule an, und sind für das Kind Ausbildungsbeihilfen zum Besuch der mittleren oder höheren Schule gewährt worden, so können Ausbildungsbeihilfen zum Besuch einer Fachschule, Berufsfachschule oder Hochschule gewährt werden. Es handelt sich in diesen Fällen um eine Weiterbewilligung der Ausbildungsbeihilfen, nicht um eine erstmalige Bewilligung. Die Sperre gilt nicht für die Nationalpolitischen Erziehungsanstalten, für die Sieger und Siegerinnen im Berufswettkampf und für die Schüler und Schülerinnen von Aufbauschulen.

Die Sperre der Ausbildungsbeihilfen bedeutet nicht eine Verlegung der Antragsfrist! Es kann deshalb nicht von einer „Fristversäumnis" gesprochen werden. Wird ein Antrag auf Gewährung von Ausbildungsbeihilfen wegen der Sperre der Ausbildungsbeihilfen abgelehnt, so kann der Ablehnungsgrund bekanntgegeben werden.

2. Antragsfrist

Anträge auf erstmalige Bewilligung und auf Weiterbewilligung von Ausbildungshilfen für das Schuljahr 1940/41 können bis zum 30. April 1940 gestellt werden. Anträge für einen anderen Zeitabschnitt (Semester, Trimester, Lehrgang, Fachlehrgang usw.) sind vor Beginn dieses Zeitabschnitts zu stellen.

Später gestellten Anträgen kann entsprochen werden, wenn die Versagung der Beihilfen eine Härte bedeuten würde und ausreichende Mittel für die Bewilligung der Anträge zur Verfügung stehen.

3. Fahrtkosten

Ab dem Schuljahr 1940/41 kann im Fall der Bedürftigkeit auch beim Besuch von Fachschulen, Berufsfachschulen und Hochschulen für Fahrtkosten, die durch Fahrten zwischen Elternhaus und Schule entstehen, eine Beihilfe in Höhe der tatsächlich entstehenden Kosten gewährt werden. Diese Beihilfe ist als Pauschbetrag zu errechnen und auszuzahlen. Fahrtkosten werden neben den Kosten der Lebenshaltung des Kindes nicht gewährt. Fahrtkosten werden nur gewährt, wenn das Elternhaus und die Schule in verschiedenen politischen Gemeinden liegen, also, wenn es sich um Fahrtkosten zwischen dem Wohnort des Unterhaltsverpflichteten und dem Schulort handelt.

4. Aufhebung der Sperre

Wann die Sperre der Ausbildungsbeihilfen aufgehoben wird, läßt sich zurzeit noch nicht übersehen. Die Aufhebung der Sperre wird rechtzeitig bekanntgegeben. Bei der Aufhebung dieser Sperre wird voraussichtlich die Neufassung der Richtlinien für die Gewährung von Ausbildungsbeihilfen in Kraft treten. Mai.